



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 04/04/2017

Αριθμός απόφασης: 2292

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 05.12.2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία εδρεύει επί της οδού, Αθήνα, κατά της τεκμαιρόμενης απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ επί της υπ' αριθ. πρωτ./05.08.2016 επιφύλαξης επί της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος διαχ/κής χρήσης 01.11.2013 – 31.10.2014 της προσφεύγουσας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 05.12.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε στις 05.08.2016 την υπ' αριθ.εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τη διαχειριστική χρήση 01.11.2013 – 31.10.2014 με επιφύλαξη προσκομίζοντας στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ την με αριθ. πρωτ./05.08.2016 αίτηση επί της οποίας παρήλθε άπρακτη η προθεσμία των ενενήντα (90) ημερών με συνέπεια να τεκμαίρεται σιωπηρή απόρριψη αυτής από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ.

Η ως άνω αίτηση αφορούσε: α) την επιφύλαξη ως προς τη στέρηση του δικαιώματός της να συμπεριλάβει στον κωδικό 039 της δήλωσης ζημίες προηγούμενων χρήσεων ποσού 14.707.153,85 € ώστε να συμψηφιστούν με το κέρδος της χρήσης 01.11.2013 – 31.10.2014 ποσού 174.043,72 € λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της ως άνω δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και β) την έντοκη επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών φόρου εισοδήματος ποσού 45.251,37 € και πρόσθετου φόρου ποσού 7.692,73 €, ήτοι συνολικού ποσού 52.944,10 €.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω τεκμαιρόμενης απόρριψης της αίτησής της από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4§3 και 61§1 του ν. 2238/1994, το άρθρο 9 της ΠΟΛ 1052/2007 και τη σχετική νομολογία, προκύπτει ότι υπό την εκδοχή ότι δήλωση φορολογίας εισοδήματος η οποία περιλαμβάνει τις δηλωθείσες προς μεταφορά ζημίες, έχει υποβληθεί εκπρόθεσμα πέραν του οικονομικού έτους στο οποίο αφορά, δεν επηρεάζει το δικαίωμα συμψηφισμού των ζημιών παρελθουσών χρήσεων, οι οποίες είχαν δηλωθεί νομίμως προς μεταφορά με τις οικείες δηλώσεις των παρελθουσών οικονομικών ετών κατά τα οποία προέκυψαν και μεταφέρονται περαιτέρω προς συμψηφισμό με την επίμαχη εκπρόθεσμη δήλωση. Κατά συνέπεια, δεν επηρεάζεται το δικαίωμα συμψηφισμού των ζημιών παρελθουσών χρήσεων οι οποίες περιλαμβάνονται σε εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους κατά το οποίο προέκυψαν φορολογητέα κέρδη και όχι ζημία.
- Η απώλεια της δυνατότητας μεταφοράς ζημιών παρελθουσών χρήσεων σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος αντίκειται στις συνταγματικές αρχές της νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78 παρ.1 του Συντάγματος), της φοροδοτικής ικανότητας και φορολογικής ισότητας (άρθρο 4 παρ.5 του Συντάγματος) και συνιστά κύρωση η οποία δεν συγκεντρώνει τις προϋποθέσεις της αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ.1 του Συντάγματος).
- Σε κάθε περίπτωση, ο υπολογισμός του πρόσθετου φόρου για την εκπρόθεσμη υποβολή της εν λόγω δήλωσης βασίσθηκε στο άρθρο 1 του ν. 2523/97 [$45.251,37 \times 1\% \times 17 \text{ μήνες} = 7.692,73 \text{ €}$] ενώ έπρεπε να εφαρμοσθεί η επιεικέστερη διάταξη του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 περί τόκων εκπρόθεσμης καταβολής φόρου [$45.251,37 \times 0,73\% \times 17 = 5.615,69 \text{ €}$] εφόσον πρόκειται και για διαχ/κή χρήση που εκτείνεται και στο έτος 2013.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 20 παρ.1 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία για το οποίο διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1088/2016 «Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 - 4 του άρθρου 27 του ν.4172/2013 περί μεταφοράς ζημιών» προβλέπεται ότι: «Οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 27 περί μεταφοράς ζημιών εφαρμόζονται για φορολογικές ζημίες που προκύπτουν στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά. Επομένως, προκειμένου για ζημίες που προέκυψαν σε χρήσεις με έναρξη πριν την 1.1.2014, θα έχουν εφαρμογή οι προϋποθέσεις των διατάξεων εκείνων που ίσχυαν κατά τον χρόνο που γεννήθηκαν οι υπόψη ζημίες, ήτοι των άρθρων 4 και 61 του ν. 2238/1994».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ.3 του ν. 2238/1994, όπως εφαρμόζεται και επί νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 105 παρ.11 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α' έως Ζ' ... Ειδικά, το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές και γεωργικές επιχειρήσεις, που προκύπτει από βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) που τηρούνται επαρκώς και ακριβώς, αν δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος άλλης πηγής, είτε γιατί δεν υπάρχει τέτοιο στοιχείο εισοδήματος είτε γιατί αυτό που υπάρχει είναι ανεπαρκές, μεταφέρεται για να συμψηφισθεί ολόκληρο στην πρώτη περίπτωση ή κατά το υπόλοιπο αυτού στη δεύτερη, διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά, με την προϋπόθεση ότι κατά τα έτη αυτά τα βιβλία του υποχρέου τηρούνται επαρκώς και ακριβώς, ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρ.1 του ίδιου νόμου, οι οποίες εφαρμόζονταν ανάλογα, σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 107 του ίδιου νόμου και για τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101, ορίζεται, ότι: «...Παράλειψη του υπόχρεου να επιδώσει μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους δήλωση, στην οποία αναγράφεται η ζημία που προέκυψε στο ίδιο οικονομικό έτος, του στερεί το δικαίωμα συμψηφισμού, που ορίζεται από την παράγραφο 3 του άρθρου 4».

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 9 της ΠΟΛ.1052/2007 Εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών με την οποία κοινοποιήθηκαν ορισμένες διατάξεις του ν. 3522/2006 που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων), διευκρινίστηκε ότι:

«Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού αντικαταστάθηκε το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 61 του Ν. 2238/1994, αναφορικά με την υποχρέωση των επιχειρήσεων για δήλωση της ζημίας και στα επόμενα οικονομικά έτη από αυτό που είχε προκύψει, προκειμένου να διατηρήσουν το δικαίωμα συμψηφισμού με κέρδη επομένων χρήσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 2238/1994. Ειδικότερα, με τις αντικατασταθείσες διατάξεις οριζόταν, ότι "παράλειψη του υπόχρεου να επιδώσει μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους δήλωση που αναγράφει τη ζημία που προέκυψε στο ίδιο ή τα προηγούμενα αυτού οικονομικά έτη, του στερεί το δικαίωμα να τη συμψηφίσει με εισοδήματα του ίδιου και των επομένων ετών. Η Διοίκηση ερμηνεύοντας τις διατάξεις αυτές, είχε δεχθεί ότι, για να μη χάσει το δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας της μία επιχείρηση θα έπρεπε να δηλώνει αυτή και με τις δηλώσεις των επομένων οικονομικών ετών, έστω και αν στα έτη αυτά είχε προκύψει ζημία από τα βιβλία της. Αντίθετα, το ΣτΕ έκρινε (απόφαση 3431/1997) ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση αρκούσε η εμπρόθεσμη δήλωση της ζημίας μόνο κατά το οικονομικό έτος που προέκυψε και όχι και στα επόμενα οικονομικά έτη που η επιχείρηση είχε επίσης ζημία. Ενόψει των ανωτέρω αντίθετων απόψεων, με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού, τροποποιήθηκε το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 61 του ν. 2238/1994, με συνέπεια οι επιχειρήσεις να διατηρούν το δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας που προέκυψε από επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία του ΚΒΣ στα επόμενα έτη, εφόσον η ζημία

έχει δηλωθεί μέχρι το τέλος του οικονομικού έτους που προέκυψε, χωρίς να απαιτείται η δήλωση της ζημίας αυτής και με τις δηλώσεις των επομένων οικονομικών ετών, όταν τα αποτελέσματα είναι ζημιογόνα.....».

Επειδή, όπως συνάγεται από τα ανωτέρω, το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές και γεωργικές επιχειρήσεις καθώς και από ελευθέρια επαγγέλματα, αν δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος άλλης πηγής, μεταφέρεται προς συμψηφισμό διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη. Ως εκ τούτου, η μεταφορά ζημίας προς συμψηφισμό ενεργείται με βάση τη χρονολογική σειρά των οικονομικών ετών κατά τα οποία προέκυψε, χωρίς να δίνεται στο φορολογούμενο η ευχέρεια επιλογής και μεταφοράς ζημίας σε επόμενα οικονομικά έτη, παραλείποντας ενδιάμεσα (προγενέστερα) έτη. Αντιθέτως, όπως προκύπτει από τη σαφή διατύπωση του νόμου, το αρνητικό στοιχείο προηγούμενου οικονομικού έτους μεταφέρεται στο αμέσως επόμενο (κατ' απόλυτη χρονολογική σειρά) οικονομικό έτος, εάν, δε, απομένει υπόλοιπο ζημίας προς μεταφορά, στο μεθεπόμενο κ.ο.κ. Εξάλλου, οι επιχειρήσεις διατηρούν το δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας που προέκυψε από επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. στα επόμενα έτη, και δη χωρίς να απαιτείται η δήλωση της ζημίας αυτής και με τις δηλώσεις των επομένων οικονομικών ετών, υπό την προϋπόθεση, όμως, ότι τα αποτελέσματα των χρήσεων που μεσολαβούν είναι ζημιογόνα και εφόσον η ζημία έχει δηλωθεί μέχρι το τέλος του οικονομικού έτους που προέκυψε.

Επειδή, από τη Φορολογική Διοίκηση έχει γίνει δεκτό, ότι η ζημία που δηλώθηκε εμπρόθεσμα με την οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους στο οποίο προέκυψε, αλλά όμως δηλώθηκε εκπρόθεσμα στο επόμενο οικονομικό έτος κατά το οποίο πραγματοποιήθηκαν κέρδη και δη μετά το πέρας αυτού, δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό (ΔΕΑΦ Α 1146889 ΕΞ 2015/12.11.2015, ΔΕΑΦ Β 1139734 ΕΞ 2015/29.10.2015, Δ12Β 1114619 ΕΞ 2013/16.07.2013, Δ12Β 1094434 ΕΞ 2013/10.06.2013, Δ12Β 1083377 ΕΞ 2013/21.05.2013 και 1097614/11096ΠΕ/Β0012/24.1.2008 έγγραφα της Δ/νσης Φορολογίας Εισοδήματος). Με τις ως άνω διατάξεις επιδιώχθηκε η εξάρτηση του υπόψη συμψηφισμού ή της μεταφοράς της ζημίας σε επόμενα οικονομικά έτη, με την κανονική εκπλήρωση και συμμόρφωση των δικαιούχων με τις φορολογικές υποχρεώσεις τους.

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως ακολούθως:

- Για τη διαχ/κή χρήση 01/11/2008 – 31/10/2009 (οικ. έτος 2010) υπέβαλε την υπ' αριθ./2010 δήλωση με την οποία δήλωσε ζημία χρήσης ποσού 6.439.759,71 € και ζημίες παρελθουσών χρήσεων ποσού 17.542.658,02 €, ήτοι συνολικό ποσό μεταφερόμενων ζημιών ποσού 23.982.417,73 €.
- Για τη διαχ/κή χρήση 01/11/2009 – 31/10/2010 (οικ. έτος 2011) υπέβαλε την υπ' αριθ./2011 δήλωση με την οποία δήλωσε ζημία χρήσης ποσού 4.760.261,27 € και ζημίες παρελθουσών χρήσεων ποσού 23.982.417,73 €, ήτοι συνολικό ποσό μεταφερόμενων ζημιών ποσού 28.742.679,00 €.
- Για τη διαχ/κή χρήση 01/11/2010 – 31/10/2011 (οικ. έτος 2012) υπέβαλε την υπ' αριθ./2012 δήλωση με την οποία δήλωσε ζημία χρήσης ποσού 3.390.294,93 € και ζημίες παρελθουσών χρήσεων ποσού 28.742.679,00 €, ήτοι συνολικό ποσό μεταφερόμενων ζημιών ποσού 32.132.973,93 €.
- Για τη διαχ/κή χρήση 01/11/2011 – 31/10/2012 (οικ. έτος 2013) υπέβαλε την υπ' αριθ.

...../2013 δήλωση με την οποία δήλωσε ζημία χρήσης ποσού 255.886,68 € και ζημίες παρελθουσών χρήσεων ποσού 18.366.592,12 €, ήτοι συνολικό ποσό μεταφερόμενων ζημιών ποσού 18.622.478,80 €.

- Για τη διαχ/κή χρήση 01/11/2012 – 31/10/2013 (οικ. έτος 2014) υπέβαλε την υπ' αριθ./2014 δήλωση με την οποία δήλωσε κέρδος χρήσης ποσού 98.037,01 € και ζημίες παρελθουσών χρήσεων ποσού 18.581.467,07 €, ήτοι συνολικό ποσό μεταφερόμενων ζημιών ποσού 18.483.430,06 €. Σύμφωνα με τον ισολογισμό της προσφεύγουσας της 31.10.2013, η εταιρεία προέβη σε αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων της από την οποία προέκυψε διαφορά ποσού 41.011,73 € η οποία προστέθηκε στα κέρδη χρήσης που ανέρχονται σε 139.048,74 €.
- Για τη διαχ/κή χρήση 01/11/2013 – 31/10/2014 υπέβαλε στις 05.08.2016 την υπ' αριθ./εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος με την υπό κρίση επιφύλαξη δηλώνοντας κέρδος χρήσης ποσού 174.043,72 € βάσει της οποίας προέκυψε φόρος εισοδήματος ποσού 45.251,37 €, τέλος επιτηδεύματος ποσού 2.800,00 και πρόσθετος φόρος λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης ποσού 7.692,73 €.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπ' αριθ./05.08.2016 αίτηση διατύπωσε την επιφύλαξή της ως προς τη στέρηση του δικαιώματός της να συμπεριλάβει στον κωδικό 039 της δήλωσης ζημίες προηγούμενων χρήσεων ποσού 14.707.153,85 € ώστε να συμψηφιστούν με το κέρδος της χρήσης 01.11.2013 – 31.10.2014 ποσού 174.043,72 € λόγω εκπρόθεσμης υποβολής στις 05/08/2016 της ως άνω δήλωσης φορολογίας εισοδήματος επί της οποίας παρήλθε άπρακτη η προθεσμία των ενενήντα (90) ημερών, ήτοι απερρίφθη από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, η προσφεύγουσα προκειμένου να συμψηφίσει τις εν λόγω ζημίες παρελθουσών χρήσεων με το κέρδος της διαχ/κής χρήσης 01.11.2013 – 31.10.2014 όφειλε να δηλώσει αυτές με την υποβολή εντός του οικείου οικονομικού έτους της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος χρήσης 01.11.2013 – 31.10.2014, ήτοι μέχρι 31/12/2015, η παράλειψη δε αυτή δεν θεραπεύεται από το γεγονός ότι οι δηλώσεις των ετών που προέκυψαν οι ζημίες υποβλήθηκαν εμπρόθεσμα και επομένως ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ.1 του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ Α 179/11/9/97), όπως ίσχυε, οριζόταν: «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης, [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ.1 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού», ενώ με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ

1252/20.11.2015 προβλέπεται ότι: «Ο τόκος εκπρόθεσμης καταβολής υπολογίζεται σε κάθε περίπτωση εκπρόθεσμης καταβολής οποιουδήποτε ποσού φόρου, τέλους, προστίμου ή εισφοράς που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ και για τα οποία εκδόθηκαν πράξεις προσδιορισμού από την 1.1.2014 και μετά. Ο τόκος δεν συνιστά κύρωση αλλά υπολογίζεται λόγω της καθυστέρησης στην εξόφληση των οφειλών».

Επειδή, με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 παρ.18 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «18.Για την υποβολή μετά την 1.1.2014, εκπρόθεσμων χρεωστικών δηλώσεων που αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις έως 31.12.2013, επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ισχύουν κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή, εν προκειμένω, κατά την εκπρόθεσμη υποβολή της υπό κρίση δήλωσης φορολογίας εισοδήματος υπολογίσθηκε ο πρόσθετος φόρος του άρθρ.1 του ν. 2523/97 στο 1% για κάθε μήνα καθυστέρησης υποβολής αυτής, ενώ ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι αντί του πρόσθετου φόρου έπρεπε να της επιβληθεί ο τόκος εκπρόθεσμης πληρωμής φόρου του άρθρ.53 του Κ.Φ.Δ. προβάλλεται αλυσιτελώς καθώς αυτός αφορά σε καθυστερημένη εξόφληση ήδη βεβαιωμένων οφειλών. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται αβάσιμος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 05.12.2016 και με αριθμ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» (ΑΦΜ).

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.